

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ (ΣΔΟ)**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ**  
**ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**  
**ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**ΝΤΟΒΙΝΟΥ ΔΕΣΠΟΙΝΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΝΙΚΟΛΟΠΟΥΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΑ**

**ΠΑΤΡΑ, ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ 2011-2012**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Εκπονώντας αυτήν την πτυχιακή εργασία με θέμα " ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ." ασχοληθήκαμε με αυτά τα στοιχεία της 1ης Ομάδας του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Κυρίως προσπαθήσαμε να αναλύσουμε τη σημασία και τη συμβολή των στοιχείων αυτών στην εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων.

Πιο συγκεκριμένα η εργασία χωρίζεται σε 3 βασικά μέρη πέρα από τα περιεχόμενα, καθώς επίσης υπάρχει εκτός από τον πρόλογο και η εισαγωγή και η περίληψη.

Ξεκινώντας στο πρώτο μέρος αναφερόμαστε στην έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων παραθέτοντας και ανάλυση αυτών.

Ακολούθως στο δεύτερο μέρος ασχολούμαστε με τη λογιστική αντιμετώπισή τους , αναλύουμε τους λογαριασμούς και τα βασικά τους χαρακτηριστικά καθώς και τη λειτουργία τους από την απόκτησή τους μέχρι την πώλησή τους από την επιχείρηση και επιπλέον για σαφέστερη εικόνα παραθέτουμε και παραδείγματα με λογιστικές εγγραφές.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος ασχολούμαστε αποκλειστικά με την αντιμετώπιση των ασώματων ακινητοποιήσεων με βάση τα Δ.Λ.Π.

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι μετά το πέρας αυτής της έρευνας έχουμε καταλάβει τα βασικά στοιχεία αυτών των λογαριασμών με τους οποίους ασχοληθήκαμε, ενώ παράλληλα είδαμε γενικότερα πως λειτουργούν τα Ε.Λ.Π. σε σχέση με τα Δ.Λ.Π. όσον αφορά αυτούς τους λογαριασμούς. Όλα τα στοιχεία που έχουμε συλλέξει παρατίθενται στη συνέχεια.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Με την εκπόνηση αυτής της εργασίας συνειδητοποιούμε τη σημασία των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων καθώς και τη λειτουργία τους μέσα στην επιχείρηση.

Αρχικά, αναφερόμαστε στην έννοια των ασώματων ακινήτοποιήσεων προσθέτοντας και απόψεις Ελλήνων και ξένων συγγραφέων.

Έπειτα αναλύουμε εκτενώς όλους τους λογαριασμούς και τα χαρακτηριστικά τους καθώς και κάνουμε αναλυτική περιγραφή για τις αποσβέσεις με σχετικά παραδείγματα και λογιστικές εγγραφές.

Τέλος, γίνεται σύγκριση και εκτενής ανάλυση του λογιστικού χειρισμού των ασώματων ακινήτοποιήσεων βάση Ε.Γ.Λ.Σ και Δ.Λ.Π.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
<b>ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>	
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	5
1. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	5
1.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ.....	7
1.2 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	8
<b>ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.....	10
1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	10
1.1 ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ(GOODWILL) ΛΟΓ. 16.00.....	13
1.2 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΛΟΓ. 16.01.....	16
1.3 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ- ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ-ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ ΛΟΓ. 16.02-ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΛΟΓ. 16.03.....	18
1.4 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΛΟΓ. 16.04.....	20
1.5 ΛΟΙΠΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΛΟΓ. 16.05.....	23
1.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	26
<b>ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>	
ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	33
1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38.....	33
1.1 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΟΜΑΔΕΣ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	34
1.2 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	35
1.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ.....	38
1.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	38
1.5 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....	40
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	43
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	44

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα εργασία το θέμα το οποίο αναλύεται είναι η ο τρόπος με τον οποίο αποτιμούνται και καταχωρούνται τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.

Αρχικά κρίνεται αναγκαίο να οριστούν τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και έπειτα γίνεται μία εκτενής αναφορά μεταξύ του τρόπου καταχώρισης τους, τόσο βάσει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όσο και βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στην καταχώρηση με γνώμονα τα όσα επιβάλλει το ΕΓΛΣ, παρατίθεται μία επιμέρους ανάλυση, που περιλαμβάνει το πότε τα Άυλα Πάγια καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της εκάστοτε επιχείρησης, τον τρόπο με τον οποίο καταχωρούνται λογιστικά, τις μεθόδους απόσβεσης, παύσης χρήσης ή πώλησης ενός Άυλου Παγίου. Επίσης παρατίθενται και οι λογιστικές διαδικασίες που απαιτούνται για την παραχώρηση της χρήσης ενός Άυλου Παγίου, την αντιμετώπιση των Ιδιοπαραγόμενων Άυλων Παγίων, την απόσβεση και την φορολογία εισοδήματος.

Έπειτα ακολουθεί μία παρόμοιας λογικής παράθεση των όσων επιβάλλουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η οποία περιλαμβάνει το πότε τα Άυλα Πάγια εντάσσονται στα λογιστικά βιβλία, την λογιστική τους παρακολούθηση, και λεπτομερέστερα την αρχική καταχώρηση των εξωτερικώς, αλλά και εσωτερικώς δημιουργούμενων Άυλων Παγίων. Στην ενότητα της λογιστικής παρακολούθησης δίδεται και ο λογιστικός χειρισμός των μεταγενέστερων δαπανών, και της μεταγενέστερης αποτίμησης, είτε αυτή γίνεται στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία.

Ακολουθώς, ήταν αδύνατο να μην δοθεί ο απαραίτητος χώρος στην απόσβεση των Άυλων Παγίων, όπου υπάρχει η έννοια και ο χειρισμός της Ωφέλιμης Ζωής, της Υπολειμματικής Αξίας και σαφώς υπάρχουν και οι μέθοδοι απόσβεσης που εφαρμόζονται. Το παρόν κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την αναφορά στις σημαντικότερες διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στην καταχώρηση των Άυλων Παγίων σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στην καταχώρηση τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

**1. Ασώματες ακινητοποιήσεις :** είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά , τα οποία δέχονται χρηματική αποτίμηση και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής είτε αυτά μόνα, είτε με την οικονομική μονάδα . Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται για να χρησιμοποιούνται παραγωγικά , για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος .

**Αυτά διακρίνονται σε :**

- Δικαιώματα , όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας , εμποροβιομηχανικά σήματα , πνευματική ιδιοκτησία και
- Πραγματικές καταστάσεις , ιδιότητες και σχέσεις , όπως π.χ. η πελατεία , η φήμη , η πίστη , η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών .Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία που συνθέτουν τη έννοια της **υπεραξίας ή φήμης και πελατείας** , η οποία προκύπτει , αν από το τίμημα της πώλησης μιας οικονομικής μονάδας , αφαιρεθεί η πραγματική αξία που προκύπτει από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων .

Τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία , αν αποκτώνται από τρίτους χρεώνεται ο λογαριασμός 16 με την αξία κτήσης τους ,ενώ αν δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά σε περίπτωση που πραγματοποιούνται έξοδα για την δημιουργία τους .

Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την εταιρεία, για τη δημιουργία των αγαθών αυτών.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Άυλα περιουσιακά

στοιχεία είναι π.χ. το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, άδειες αλιείας, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, δικαιώματα έρευνας αγοράς.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκάται από την εκμετάλλευσή τους «έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης».

Σύμφωνα με το FASB [Financial Accounting Standards Board (FASB)]: «Τα Άυλα είναι Πάγια Στοιχεία χωρίς υλική υπόσταση που προκύπτουν ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, που έχουν μετρήσιμο αντίκτυπο και που προσφέρουν μελλοντικό όφελος.»

Συνεχίζοντας με έναν ακόμη πρόσφατο αλλά και εύστοχο ορισμό, σύμφωνα με τον Bouteiller (2002): «Τα Άυλα Πάγια προκύπτουν ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και κατέχουν τρεις κύριες ιδιότητες: δεν έχουν φυσική υπόσταση, είναι σε θέση να παράγουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και είναι προστατευόμενα από το νόμο.»

Ο Lev (2003) ορίζει τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ως εξής: «Είναι μη φυσικές πηγές ωφέλειας (αξιώσεις για μελλοντικό όφελος) προερχόμενες από την καινοτομία (περιεχόμενο ανακάλυψης), μοναδικά οργανωτικά σχέδια, ή πρακτικές εκμετάλλευσης των πηγών του ανθρώπινου κεφαλαίου.»

Οι Volkov και Garanina, (2007) ορίζουν τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ως: «Κάθε πάγιο που ανήκει σε μία επιχείρηση ή ελέγχεται από αυτή, και δεν έχει φυσική ή χρηματοοικονομική (σε περίπτωση επένδυσης) μορφή, αλλά είναι ικανό να παρέχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.»

## 1.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ οι ασώματες ακινητοποιήσεις παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16 «Ασώματες Ακινητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης» και τους υπολογαριασμούς του, ως εξής:

### ***16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ***

***16.00 Υπεραξία επιχείρησης (Goodwill)***

***16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας***

***16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας***

***01 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως***

***02 Σήματα***

***03 Μέθοδοι (Know How)***

***04 Πρότυπα***

***05 Σχέδια***

***16.01.06***

***.....***

***16.01.99***

***16.02 Δικαιώματα όπως π.χ. παραχωρήσεις εκμεταλλεύσεως  
ορυχείων – μεταλλείων - λατομείων***

***16.03 Λοιπές παραχωρήσεις***

***16.04 Δικαιώματα χρήσεις ενσώματων πάγιων στοιχείων***

***16.05 Λοιπά δικαιώματα***

***.....***

***16.98 Προκαταβολές κτήσης ασώματων ακινητοποιήσεων***



## 1.2 Σύμφωνα με την εμπορική νομοθεσία :

### Προστασία της *εμπορικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας*:

Από την ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας και την εξέλιξη της οικονομίας παρουσιάστηκε η ανάγκη της προστασίας της επιχείρησης.

Το σύνολο των κανόνων που θεσπίστηκαν για την προστασία της επιχείρησης συνθέτουν τον ιστό της εμπορικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας.

Ειδικότερα, υπό τον όρο Βιομηχανική Ιδιοκτησία εννοούμε το σύνολο των διατάξεων που διέπουν την ειδική προστασία την οποία το δίκαιο παρέχει σε ορισμένα δικαιώματα, συνδεδεμένα προς την άσκηση μιας επιχείρησης, εμπορικής, βιομηχανικής ή άλλης.

Οι θεσμοί τους οποίους αφορά αυτή η προστασία είναι κυρίως: α) η εμπορική επωνυμία, β) ο διακριτικός τίτλος, γ) το εμπορικό ή βιομηχανικό σήμα, δ) ο αθέμιτος ανταγωνισμός, ε) η εφεύρεση και η ευρεσιτεχνία.

### Το *Σήμα*:

Σήμα είναι κάθε σημείο γραφικής παράστασης που είναι ικανό να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας επιχείρησης από εκείνα άλλων επιχειρήσεων.

Το δικαίωμα στο σήμα αποκτάται με την κατάθεση του στο Υπουργείο Εμπορίου, στο Τμήμα Σημάτων και μετά την έγκρισή του από την Διοικητική Επιτροπή Σημάτων.

Το σήμα προστατεύεται για μια δεκαετία, χρόνος που αρχίζει να τρέχει από την επόμενη της κατάθεσης και παρατείνεται μετά από αίτηση του δικαιούχου. Η προστασία του σήματος γίνεται με μέσα που παρέχει τόσο το αστικό όσο και το ποινικό δίκαιο. Στον δικαιούχο παρέχεται το δικαίωμα αγωγής με αίτημα την παράλειψη της χρήσης από τον μη δικαιούχο και την καταβολή αποζημίωσης στον δικαιούχο.

### Η *Εφεύρεση* και το *Δίπλωμα Ευρεσιτεχνίας*:

Εφεύρεση είναι η νέα δημιουργία του ανθρώπινου πνεύματος, η οποία λύνει τεχνικά προβλήματα, εξευρίσκει μια νέα μέθοδο ή βελτιώνει τη λύση τεχνικών προβλημάτων, είτε αυτή αφορά τη μείωση του χρόνου λύσης του προβλήματος ή της παραγωγής συγκεκριμένου αγαθού ή του σχετικού κόστους.

Η εφεύρεση πρέπει να είναι νέα, να είναι επιδεκτική βιομηχανικής εφαρμογής και να είναι βιομηχανικά εκμεταλλεύσιμη για να μπορεί να προστατευθεί και να παρασχεθεί δίπλωμα ευρεσιτεχνίας στον εφευρέτη. Βέβαια δίπλωμα ευρεσιτεχνίας δεν είναι δυνατό να παρασχεθεί για εφευρέσεις ή ανακαλύψεις που αφορούν θεωρητικούς ή επιστημονικούς σκοπούς.

Η χορήγηση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας γίνεται μετά από αίτηση στον Οργανισμό Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας και καταχωρείται στο Μητρώο Διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας. Περίληψή του δημοσιεύεται στο Ειδικό Δελτίο Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

Η διεθνής κατοχύρωση ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας επιτυγχάνεται με την διεθνή σύμβαση της Ουάσιγκτον για τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν.1833/1990.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ

### ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

#### 1. Γενικά περί αποσβέσεων των ασώματων ακινητοποιήσεων

Το Π.Δ. δεν προβλέπει τον τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων. Ισχύουν και από άποψη φορολογίας εισοδήματος τα προβλεπόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ. και από το νόμο 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών. Για τις αποσβέσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων ασχολείται και το άρθρο 31 παρ. 1 περίπτωση 1 του Ν. 2238/94, σύμφωνα με το οποίο από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών σωμάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων» υπό τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που θέτει η διάταξη αυτή. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στα περιοδικώς καταβαλλόμενα ποσά και τα οποία συνεπώς αφορούν έξοδα της χρήσης και όχι στα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν περισσότερες χρήσεις.

Για την περίπτωση αυτή των περιοδικώς καταβαλλόμενων ποσών υπάρχουν και επιπλέον ρυθμίσεις του νόμου, όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις. Τότε εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

-Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλόμενου.

-Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

-Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού

της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.

-Απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή, η οποία συστήνεται για το σκοπό αυτό στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ως ακολούθως:

- Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης των αγαθών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.
- Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών στη μητρική τους εταιρεία, καθώς και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, και εφόσον υπερβαίνουν στις ανωτέρω περιπτώσεις το 4% των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μέχρι 500.000€ετησίως.

Για τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν απαιτείται προέγκριση ποσού. Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρεία του αυτού ομίλου.

Η δαπάνη αγοράς και γενικά απόκτησης της κυριότητας άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και πάντως μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, δηλαδή σε 5 έτη, σε περίπτωση που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια( Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1047-4/2/2002) ή εφάπαξ.

Ο Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παράγραφος 4) επαναλαμβάνει αυτούσιες τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με την απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΦΑΠΑΞ:

Μια επιχείρηση αγόρασε ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας 5/4/2010. Στο τέλος της χρήσης υπολογίζει τις εξής αποσβέσεις:

31/12/2010

66	Αποσβ ΠΣ ενσώμ ακιν στο λειτ Κ	50.000
66.05	Αποσβ ασώμ ακιν	
66.05.01	Αποσβ δικαιωμ βιομ ιδιοκ	
66.05.01.00	Αποσβ διπλ ευρεστ	
16	Ασώμ ακιν κ εξ πολυετ απόσβ	50.000
16.99	Αποσβ ασώμ ακιν	
16.99.01	Αποσβ δικαιωμ βιομ ιδιοκ	
16.99.01.00	Αποσβ διπλ ευρεσιτ.	
Απόσβεση διπλώματος ευρεσιτεχνίας εφάπαξ		

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ 5 ΕΤΗ ΙΣΟΠΟΣΑ:

31/12/2010

66	Αποσβ ΠΣ ενσώμ ακιν στο λειτ Κ	10.000
66.05	Αποσβ ασώμ ακιν	
66.05.01	Αποσβ δικαιωμ βιομ ιδιοκ	
66.05.01.00	Αποσβ διπλ ευρεστ	
16	Ασώμ ακιν κ εξ πολυετ αποσβ	10.000
16.99	Αποσβ ασώμ ακιν	
16.99.01	Αποσβ δικαιωμ βιομ ιδιοκ	
16.99.01.00	Αποσβ διπλ ευρες	
Υπολογισμός αποσβέσεων (50.000/5= 10.000)		

Η παραπάνω εγγραφή θα γίνεται για ακόμα 4 χρόνια με το ίδιο ποσό ώσπου να αποσβεστεί πλήρως το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας .

## 1.1 Υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill) λογ. 16.00

### Η έννοια του Goodwill κατά το Ε.ΓΛΣ

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερής της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσης όπου είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού μηχανισμού.

### Η έννοια του Goodwill κατά τον Ν. 2190/1920

Η υπεραξία της επιχειρήσεως είναι η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης της οικονομικής μονάδος και είναι ίση με τη διαφορά ανάμεσα στην αξία κτήσης και τη λογιστική αξία, δηλαδή τη λογιστικά προσδιορισμένη καθαρή θέση, της αποκτώμενης εταιρείας. Συνήθως είναι χρεωστική, χωρίς όμως να αποκλείεται να είναι και πιστωτική.

Επισημαίνεται ότι στον παρόντα λογαριασμό καταχωρείται μόνο το goodwill που προκύπτει κατά την εξαγορά ή τη συγχώνευση ολόκληρης της εταιρίας, η οποία μετά τη συγχώνευση παύει να υφίσταται ως ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο. Αντίθετα, σε περίπτωση αγορά μετοχών ανώνυμης εταιρίας, η εκδότρια των μετοχών εταιρία εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί ως ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο και το τυχόν αποκτώμενο με την αγορά goodwill συμπεριλαμβάνεται στο κόστος κτήσεως των μετοχών και καταχωρείται στο λογαριασμό 18.00 ή 18.01, κατά περίπτωση.

Συγκεκριμένα :

1/5/2011	
18 Συμμετ κ λοιπές μακρ απαιτ	30.000
18.00 Συμμετ σε συνδ επιχειρ	
18.00.00 Μετοχ εισηγμ στο Χρημ εσωτ	
18.00.00.00 Μετοχ εισηγμ στο Χρημ εσωτ	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	30.000
38.00 Ταμείο	
38.00.00 Ταμείο	
38.00.00.00 Ταμείο	
Αγορά μετοχών Α.Ε	

Ενώ,

3/7/2011	
16 Ασώμ ακιν και έξοδα πολ. απόσβ	400.000
16.00 Υπεραξία επιχ (GOODWILL)	
16.00.00 Υπεραξία επιχ (GOODWILL)	
16.00.00.00 Υπεραξία επιχ (GOODWILL)	
38.00 Ταμείο	400.000
38.00.00 Ταμείο	
38.00.00.00 Ταμείο	
Εξαγορά ολόκληρης επιχείρησης	

### **Φορολογία εισοδήματος**

Κατά τη νομολογία (Σ.τ.Ε. 625/1985), ο όρος «εκχώρησης ολόκληρης της επιχείρησης» υποδηλώνει τη μεταβίβαση πλέγματος δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και ότι στον όρο αυτόν περιλαμβάνεται και η μεταβίβαση ενός κλάδου της επιχειρήσεως.

### **Λογιστική του goodwill κατά το Κ.Β.Σ**

Σε περίπτωση μεταβίβασης της επιχείρησης στο σύνολο της ή κλάδο επιχείρησης στο σύνολο του εκδίδεται Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής, στο οποίο αναγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και η υπεραξία. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου δεν είναι υποχρεωτική σε περίπτωση μετατροπής Ο.Ε σε Ε.Ε.

### Λογιστική του goodwill και ΦΠΑ

Η μεταβίβαση αγαθών της επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, δεν αποτελεί παράδοση, άρα δεν υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 4 του Ν. 2859/2000.

Οι κατηγορίες οι οποίες δεν θεωρούνται παραδόσεις περιλαμβάνουν τις συγχωνεύσεις και τις απορροφήσεις των επιχειρήσεων. Τέλος στην καθαρή αξία της μεταβίβασης υπολογίζεται χαρτόσημο 2,4%, εκτός αν οι συγχωνεύσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις περί κινήτρων του ν.δ. 1297/72 ή Ν. 2166/93.

### Απόσβεση του goodwill σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. και το Ν.2190/1920

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφ' άπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε πάνω από μία χρήσεις οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα 5 έτη, δηλαδή μπορεί να αποσβεσθεί σε δύο, σε τρεις, σε τέσσερις ή και σε πέντε χρήσεις αρκεί να είναι ισόποσα τμήματα και συνεχείς οι χρήσεις( άρθρο 43 παράγραφος 4β).

### Απόσβεση του goodwill και φορολογία εισοδήματος

Φορολογία εισοδήματος επιβάλλεται στις εξής περιπτώσεις:

- Όταν το goodwill προέρχεται από εξαγορά με βάση τον ν.δ. 1927/1972.
- Όταν το goodwill προέρχεται από εξαγορά με βάση τον Ν.2166/1993.
- Η υπεραξία της επιχείρησης από την σκοπιά του μετόχου της εξαφανιζόμενης εταιρείας.
- Απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς με την χρησιμοποίηση αποθεματικού.

#### **Μέθοδοι υπολογισμού του goodwill**

- Μέθοδος της κεφαλαιοποίησης των κερδών
- Μέθοδος της κεφαλαιοποίησης των επιπλέον κερδών (της υπερπροσόδου)
- Μέθοδος του γινομένου της υπερπροσόδου επί τα έτη της προβλεπόμενης διάρκειάς της
- Η μέθοδος της παρούσας αξία.



## 1.2 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας λογ. 16.01

### Η έννοια των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.

Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατοχή και η αξιοποίηση των οποίων προσφέρει στην επιχείρηση πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα διάρκειάς της.

Παραδείγματος χάριν, η προστασία του σχετικού δικαιώματος, η γνώση του τρόπου παραγωγής προϊόντων ή μεθόδων κατεργασία υλικών.

Το Ε.Γ.Α.Σ. απαριθμεί ενδεικτικά τα εξής άυλα πάγια στοιχεία :

1. Διπλώματα ευρεσιτεχνίας
2. Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως
3. Σήματα
4. Μέθοδοι Know - How
5. Πρότυπα
6. Σχέδια

### **Η έννοια των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις**

Στη σύγχρονη οικονομική ζωή των επιχειρήσεων, τα διάφορα δικαιώματα χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως ορισμένων άυλων στοιχείων ή δικαιωμάτων που εκχωρούνται στην επιχείρηση από άλλες επιχειρήσεις, ιδιώτες ή από το Κράτος (Franchising), παρουσιάζουν μεγάλη σπουδαιότητα. Με τη σύμβαση εκχωρήσεως τέτοιων δικαιωμάτων, ο εκχωρητής εκχωρεί στον εκδοχέα το δικαίωμα χρήσεως του σήματος ή της επωνυμίας, ή των ευρεσιτεχνιών, ή των τεχνικών μεθόδων (Know – How) κ.λπ. , για μια ορισμένη χρονική διάρκεια.

Η λογιστική θεωρία δεν έχει επεξεργαστεί ακόμη μια γενική οδηγία λογιστικής αντιμετώπισης ούτε των εσόδων που αποκτάει ο εκχωρητής τέτοιων δικαιωμάτων ούτε του χρόνου αποσβέσεως του κόστους κτήσεως των δικαιωμάτων που καταβάλλει ο εκδοχέας αυτών.

Επιπρόσθετα, γίνεται δεκτό ότι τα έσοδα από την εκχώρηση των δικαιωμάτων δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται ως έσοδα μόνο μιας λογιστικής περιόδου και ούτε το κόστος κτήσεώς τους ως έξοδο μόνο μιας λογιστικής περιόδου. Γενικότερα, όμως, δεν υπάρχει ένα αποδεκτό μέτρο κατανομής εσόδων και κόστους στις αλληλοδιάδοχες χρήσεις.

Τέλος, στις περιπτώσεις που για την εκχώρηση του δικαιώματος συνομολογούνται περιοδικές καταβολές. Παραδείγματος χάριν, σε κάθε λογιστική περίοδο καταβάλλεται στον εκχωρητή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων, οι καταβολές αυτές θεωρούνται «έξοδο της τρέχουσας λογιστικής περιόδου», της περιόδου, δηλαδή, στην οποία οι καταβολές πραγματοποιούνται ή λογίζονται και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής.

### **Περιεχόμενα του λογαριασμού 16.01**

#### **Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.**

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα άυλα πάγια στοιχεία τα οποία χαρακτηρίζονται ως βιομηχανική ιδιοκτησία. Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.01 και τους αναλυτικούς του στο κόστος των άυλων στοιχείων.

Ανάλογα με τον τρόπο κτήσεως των άυλων στοιχείων, το κόστος μπορεί να είναι :

- είτε η αξία αγοράς τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων, κ.λπ.) όταν αγοράζονται από τρίτους,
- είτε η αξία εκτιμήσεως αυτών από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920, όταν αποκτώνται λόγω συγχωνεύσεως με άλλη εταιρία ή καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας,
- είτε το κόστος παραγωγής τους από την ίδια την εταιρία (κόστος Ιδιοπαραγωγής) .

Το κόστος κτήσεως καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό και τους αναλυτικούς του μόνο εάν προσδοκάται ότι τα αποκτώμενα άυλα στοιχεία θα αποφέρουν έσοδα στην επιχείρηση. Αντιθέτως, απαγορεύεται η καταχώρηση ,στους λογαριασμούς, του κόστους

κτήσεως άυλων στοιχείων τα οποία βάσιμα προσδοκάται ότι δεν αποφέρουν έσοδα στην επιχείρηση.

### **ΦΠΑ**

Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή του ΦΠΑ, θεωρούνται και τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

### **1.3 Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων λογ. 16.02 – Λοιπές παραχωρήσεις λογ. 16.03**

#### **Περιεχόμενα του λογαριασμού 16.02 - Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων**

#### **Ο λογαριασμός 16.02 περιλαμβάνει τα εξής :**

1. Το κόστος κτήσεως δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων και μεταλλείων, δηλαδή το κόστος κτήσεως του εμπράγματος δικαιώματος της μεταλλειοκτησίας και των δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως λατομείων. Πρωτίστως, στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται τα καταβαλλόμενα από την επιχείρηση ποσά, στους κυρίους των περιουσιακών αυτών στοιχείων για να παραχωρήσουν σ' αυτήν το δικαίωμα εκμεταλλεύσεώς τους, καθώς και τα ειδικά έξοδα που προκύπτουν (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων, κ.λπ.).

2. Τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να της παραχωρήσει η αρμόδια Αρχή δικαίωμα εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε έδαφος ιδιοκτησίας της, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση εναπόκειται στην επιχείρηση.

Η εκμετάλλευση των δημοτικών, κοινοτικών και ιδιωτικών λατομείων καθώς και των λατομείων των Ν.Π.Δ.Δ. επιτρέπεται μόνο κατόπιν αδείας εκμεταλλεύσεως, η οποία χορηγείται από τον Νομάρχη. Για τα δημόσια λατομεία η σύμβαση μισθώσεως επέχει θέση αδείας εκμετάλλευσης.

Η διάρκεια αδείας εκμεταλλεύσεως των δημοτικών, κοινοτικών και ιδιωτικών λατομείων ορίζεται σε 20 έτη και μπορεί να παραταθεί σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 1428/1984.

Η απόσβεση της αξίας κτήσεως αυτών των δικαιωμάτων και των εξόδων, πραγματοποιείται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας των δικαιωμάτων αυτών και σε περιπτώσεις που ο νόμος παρέχει περιορισμένη χρονική διάρκεια προστασίας, η

απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 43 § 4γ του Ν. 2190/1920.

### **Φορολογία εισοδήματος**

Σύμφωνα με το Ν. 2065/1992, η ωφέλεια που προκύπτει από την εκχώρηση δικαιώματος μεταλλειοκτησίας, δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, αφού προέρχεται από υπερτίμηση κεφαλαίου. Όμως, μετά τον προαναφερόμενο νόμο, η ωφέλεια αυτή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, αφού με το άρθρο 10 § 2 του Ν. 2065/1992 τροποποιήθηκε η διάταξη του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/55 (νυν άρθρο 28 § 3 του Ν. 2238/94), η οποία καθιέρωνε την εξαίρεση από φόρο εισοδήματος της ωφέλειας αυτής.

Η παραίτηση από εμπράγματο δικαίωμα λατομίας δεν υπάγεται σε φόρο εισοδήματος, γιατί η παραίτηση αυτή δεν θεωρείται εκχώρηση δικαιώματος από την οποία προκύπτει κέρδος ή όφελος.

### **Περιεχόμενο του λογαριασμού 16.03 - Λοιπές παραχωρήσεις**

Πολλά επαγγέλματα είναι κλειστά και για τη μόνιμη άσκησή τους, απαιτείται άδεια των διοικητικών αρχών, που χορηγείται εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις όπως η παραχώρηση άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου δημόσιας χρήσεως. Το ποσό που καταβάλλει η επιχείρηση στον τρίτο ή στη διοικητική αρχή για την απόκτηση του σχετικού δικαιώματος καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό. Το κόστος για την απόσβεση των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας πρέπει να αποσβένεται μέσα στο χρόνο της διάρκειας προστασίας του δικαιώματος και η δαπάνη της αποσβέσεως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

## 1.4 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων λογ.16.04

### Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθείται η αξία της χρήσεως πάγιων στοιχείων, η οποία, ως εισφορά σε είδος, εισφέρεται για ορισμένο χρόνο σε ανώνυμη εταιρία για τη σύσταση αυτής ή την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Η χρηματική αξία της χρήσεως των πάγιων στοιχείων εκτιμάται κατά τη νόμιμη διαδικασία, δηλαδή από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν.2190/1920.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 § 6 του Ν.2190/1920, το «μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης». Η χρήση ενσώματων πάγιων στοιχείων μπορεί να

αποτιμηθεί σε χρήμα και συνεπώς μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς για τη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας. Η παραχωρούμενη στην ανώνυμη εταιρία χρήση των ενσώματων παγίων αποτελεί εισφορά σε είδος και πρέπει να εξακριβώνεται από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν.2190/1920.

Ο παρών λογαριασμός χρεώνεται με την αξία που η χρήση των ενσώματων πάγιων στοιχείων εκτιμήθηκε από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν.2190/1920 με πίστωση, βασικά, αρμόδιου υπολογαριασμού του 40 «κεφάλαιο» και ενδεχομένως και του λογαριασμού 41.00 «καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο».

Συγκεκριμένα:

Έστω μια ΑΕ κάνει χρήση των ενσώματων παγίων στοιχείων μιας επιχείρησης, των οποίων η αξία εκτιμήθηκε 50.000 € από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Τότε η σχετική εγγραφή που θα γίνει στα βιβλία της Α.Ε. είναι:

	10/5/2011	
16 Ασώμ ακιν κ εξ πολ. απόσβ		50.000
16.04 Δικαιωμ χρήσης ενσωμ παγ στοιχ		
16.04.00 Δικαιωμ χρήσης ενσωμ παγ στοιχ		
16.04.00.00 Δικαιωμ χρήσης ενσωμ παγ στοιχ		
40 Κεφάλαιο		50.000
40.00 Καταβεβλ μετ κεφ. κοιν μετοχών		
40.00.00 Καταβεβλ μετ κεφ. κοιν μετοχών		
40.00.00.00 Καταβεβλ μετ κεφ. κοιν μετοχών		
Χρήση ενσώματων παγίων στοιχείων		

## Ή

10/5/2011

16 Ασώμ ακιν κ εξ πολ. απόσβ	50.000
16.04 Δικαιωμ χρησ ενσωμ παγ στοιχ	
16.04.00 Δικαιωμ χρησ ενσωμ παγ στοιχ	
16.04.00.00 Δικαιωμ χρησ ενσωμ παγ στοιχ	
41 Αποθεματικά -διαφ. αναπρ	50.000
41.00 Καταβεβλ διαφ. από έκδ μετοχών υπέρ το άρτιο	
41.00.00 Καταβεβλ διαφ. από έκδ μετοχών υπέρ το άρτιο	
41.00.00.00 Καταβεβλ διαφ. από έκδ μετοχών υπέρ το άρτιο	
Χρήση ενσώματων πάγιων στοιχείων	

Η απόσβεση της αξίας των δικαιωμάτων που παρακολουθούνται στον προκείμενο λογαριασμό γίνεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στο χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησεως των ενσώματων πάγιων στοιχείων (άρθρο 43 § 4δ του Ν.2190/1920).

Η δαπάνη των αποσβέσεων καταχωρείται στο λογαριασμό 66.05.04 «αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» με πίστωση του λογαριασμού 16.99.04 «αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων».

31/12/2011

66 Αποσβ ΠΣ ενσωμ ακιν στο λειτ Κ	10.000
66.05 Αποσβ ασώμ ακιν	
66.05.04 Αποσβ δικαιωμ χρήσης ενσωμ. παγ στ	
66.05.04.00 Αποσβ δικαιωμ χρήσης ενς παγ στ	
16 Ασώμ ακιν κ εξ πολυετ απόσβ	10.000
16.99 Αποσβ ασώμ ακιν	
16.99.04 Αποσβ δικαιωμ χρήσης ενς παγ στ	
16.99.04.00 Αποσβ δικαιωμ χρήσης ενς παγ στ	
Υπολογισμός αποσβέσεων	

Για την εισφέρουσα χρήση των ενσώματων πάγιων στοιχείων, η επιχείρηση λαμβάνει ως αντίτιμο μετοχές εκδόσεως της εταιρίας που αποκτά τη χρήση των στοιχείων αυτών. Κόστος κτήσεως των μετοχών αυτών θεωρείται η αξία της εισφερόμενης χρήσεως των ενσώματων παγίων, που εκτιμάται από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων. Με την αξία αυτή χρεώνεται αρμόδιος υπολογαριασμός των λογαριασμών 18.00 «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» 18.01 «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» ή 34 «χρεόγραφα», με πίστωση αρμόδιου υπολογαριασμού του μεταβατικού λογαριασμού 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων», εφόσον από φορολογικής απόψεως, η αξία αυτή θεωρείται ως «εισόδημα εξ οικοδομών». Από τον τελευταίο αυτό μεταβατικό λογαριασμό θα μεταφέρεται το ποσό των ενοικίων που αναλογεί στη χρήση, σε αρμόδιο λογαριασμό εσόδων από ενοίκια. Παράλληλα, ο κύριος των εισφερόμενων κατά τη χρήση ενσώματων πάγιων στοιχείων πρέπει να διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων αυτών με βάση τους ισχύοντες συντελεστές.

### **Φορολογία εισοδήματος**

Η εισφορά χρήσεως ακινήτων σε ανώνυμη εταιρία για ορισμένο χρονικό διάστημα, έναντι της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει από την εταιρία μετοχές εκδόσεως, ισόποσες προς τη μισθωτική αξία του ακινήτου, η οποία αποτελεί «εισόδημα εξ οικοδομών», ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή όχι κερδών από την ανώνυμη εταιρία και τη διανομή των μερισμάτων. Αυτό το εισόδημα για την υπαγωγή στη φορολογία, θα κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη για τα οποία εισφέρεται η χρήση του ακινήτου.

Η παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τρίτο προς εταιρία, χωρίς αντάλλαγμα, καθώς και οι δαπάνες για ανακαίνιση και διαρρύθμιση των ακινήτων αυτών που πραγματοποιούνται από την εταιρία, δεν θεωρούνται εισόδημα για τον παραχωρούντα της χρήσεως των ακινήτων, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 20 § 1 του Ν.2238/94.

### Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Όταν γίνεται εισφορά αγαθών ως συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, διότι δεν πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης και τιμολόγιο αγοράς αγαθών. Νόμιμο δικαιολογητικό αποτελεί το καταστατικό της εταιρίας, στο οποίο αναγράφονται τα εισφερόμενα αγαθά και η Έκθεση της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν.2190/1920.

### **1.5 Λοιπά δικαιώματα λογ. 16.05**

Σ' αυτόν τον λογαριασμό, γίνεται παρακολούθηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν εντάσσονται στις κατηγορίες των λογαριασμών 16.00 –16.04. Τέτοια λοιπά δικαιώματα είναι τα μισθωτικά δικαιώματα και η πνευματική ιδιοκτησία. Αποσβέννονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου( άρθρο 43 παρ. 4δ).

#### **ΜΙΣΘΩΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ:**

Είναι συχνό φαινόμενο ένας ενοικιαστής ενσώματου ή ασώματου παγίου, να μεταβιβάζει τα Μισθωτικά του Δικαιώματα σε μία επιχείρηση. Το αντάλλαγμα που εξασφαλίζει από τη μεταβίβαση αυτή, συμφωνείται με την επιχείρηση που αποκτά τα δικαιώματα, καταχωρείται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 16.05 - Λοιπά δικαιώματα, και αποσβένεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στη διάρκεια ζωής του άυλου παγίου. Στον εν λόγω λογαριασμό μπορούν να καταχωρηθούν και τα ποσά που ο μισθωτής καταβάλλει στον ιδιοκτήτη του παγίου, πέραν των μισθωμάτων, δηλαδή για αέρα. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα τα ποσά που δίδονται για αέρα να θεωρηθούν συμπληρωματικά μισθώματα της περιόδου διάρκειας της μίσθωσης, και να ενταχθούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Και αυτά τα ποσά πρέπει να

αποσβεστούν σε ίσες ετήσιες δόσεις, στη διάρκεια της μίσθωσης.



## ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ:

Οι νόμοι 2387/1920 και 2121/1993 ορίζουν για τα πνευματικά δικαιώματα

τα παρακάτω: «Οι συγγραφείς, οι μουσικοί, οι ζωγράφοι ή οι σχεδιογράφοι, οι

γλύπτες, οι τορνευτές, οι χαρακτες προτύπων ή από διασκευή, αντιγραφή ή

μετάφραση έργων τέχνης έχουν εφ' όρου ζωής το αποκλειστικό δικαίωμα της

εκδόσεως ή του πολλαπλασιασμού των έργων αυτών με αναπαραγωγή ή αντιγραφή με οποιονδήποτε τρόπο και με οποιοδήποτε τύπο ή της δημόσιας εκτελέσεως μουσικών θεατρικών έργων, μουσικών συνθέσεων, τεμαχίων ή αποσπασμάτων αυτών».

Ο κάτοχος της πνευματικής ιδιοκτησίας πληρώνεται με δύο τρόπους για την

παραχώρηση της χρήσης της:

1. Με ποσοστά επί των εσόδων που εξασφαλίζει η πώληση προϊόντων

πνευματικής ιδιοκτησίας.

2. Με εφάπαξ αμοιβή που συμφωνείται ώστε ο κάτοχος των πνευματικών

δικαιωμάτων να παραχωρήσει οριστικά τα δικαιώματα του.

Τα πνευματικά δικαιώματα υπόκεινται σε απόσβεση η οποία εκπίπτει από

τα ακαθάριστα έσοδα. Η απόσβεση πραγματοποιείται τις περισσότερες φορές μέσα σε χρονικό διάστημα μικρότερο από όσο ορίζει ο νόμος. Αυτό συμβαίνει γιατί είναι συχνό φαινόμενο τα πνευματικά δικαιώματα να χάνουν την αξία τους και να μειώνεται συνεπώς η ωφέλιμη ζωή τους συντομότερα από το αναμενόμενο. Όπου είναι δυνατόν, είναι θεμιτό να συνδέεται η απόσβεση με τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων.

Κάθε κέρδος και ωφέλεια που σχετίζεται με την χρήση πνευματικών

δικαιωμάτων υπόκειται σε απόσβεση με συντελεστή 20%.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΦΕΥΡΕΣΗΣ**

Απόσβεση του κόστους κτήσης της εφεύρεσης. Το κόστος κτήσης των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από το νόμο ζωή τους, εκτός εάν η ωφέλιμη ζωή τους είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένεται στη βραχύτερη αυτή περίοδο.

Η ευρεσιτεχνία χορηγείται για 15 χρόνια, που είναι και το μέγιστο όριο ζωής της. Αν όμως η ευρεσιτεχνία αγοραστεί μερικά χρόνια μετά τη χορήγησή της, π.χ. μετά από 7 χρόνια, ο αγοραστής δικαιούται να έχει την αποκλειστικότητα της εκμετάλλευσής της για τα υπολειπόμενα χρόνια, δηλαδή για 8 χρόνια, μέχρι να συμπληρωθεί το μέγιστο όριο της 15ετούς προστασίας της.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΗΜΑΤΟΣ**

Το άρθρο 43 παράγραφος 4 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι το σήμα πρέπει να αποσβένεται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας και πάντως όχι πέρα από τη λήξη του χρόνου της νόμιμης προστασίας του. Στις περιπτώσεις όμως που το κόστος κτήσης των δημιουργούμενων από την ίδια επιχείρηση σημάτων δεν είναι σημαντικό συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να μην κεφαλαιοποιείται, αλλά να θεωρείται έξοδο της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται. Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν. 2190/1920 (άρθρο 42 παρ. 7) επιβάλλουν τον άμεσο τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων, και το σχετικό άρθρο της Γενικής Λογιστικής είναι:

---

31/12/2011

---

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωμ. στο λειτ. κόστος

66.05 Αποσβέσεις ασώμ. ακιν.

66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρ.

66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμ. βιομηχ. ιδιοκτ.

16 Ασώμ. ακιν. & έξοδα πολυετ. απόσβ.

16.99 Αποσβ. ασώμ. ακιν.

16.99.00 Αποσβ. υπεραξία επιχειρ.

16.99.01 Αποσβ. δικαιωμ. βιομηχ. ιδιοκτ.

Υπολογισμός αποσβέσεων

---

## 1.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

### 1<sup>η</sup> Περίπτωση :

Επιχείρηση αγόρασε το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως διπλώματος ευρεσιτεχνίας αντί 300.000€ με μετρητά .

Εγγραφή :

	10/12/2011	
16 Ασώματες ακιν κ εξ πολ. απόσβ		300.000
16.01 Δικαιωμ βιομ ιδιοκτησίας		
16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας		
16.01.00.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας		
38 Χρηματικά διαθέσιμα		300.000
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο		
38.00.00.00 Ταμείο		
Αγορά διπλώματος ευρεσιτεχνίας		

Επειδή το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής 15 χρόνια, σύμφωνα με το νόμο, η απόσβεση κάθε χρόνο θα είναι:

31/12/2011

66 Αποσβ ΠΣ ενσωμ στο λειτ κόστος	20.000
66.05 Αποσβ ασώμ ακιν	
66.05.01 Αποσβ δικαιωμ. βιομ ιδιοκτ	
66.05.01.00 Αποσβ διπλώμ. ευρεσιτ	
16 Ασώμ ακινητ κ εξ πολ. απόσβ	20.000
16.99 Αποσβ ασώμ ακινητ	
16.99.01 Αποσβ δικαιω βιομ ιδιοκτ	
16.99.01.00 Αποσβ διπλώμ ευρεσ	
Υπολογισμός αποσβέσεων (300.000 / 15= 20.000)	

2<sup>η</sup> Περίπτωση:

Στο αναλυτικό ισοζύγιο μιας επιχείρησης στις 31/12/2010 οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί για το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας παρουσιάζουν την παρακάτω εικόνα:

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτ.	16.99.01 Αποσβ δικ. βιομ ιδιοκ.
1/1 300.000	31/12 60.000

Έστω ότι ακολουθείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης για το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας (5 χρόνια δηλαδή 20%) και ότι στις 5/1/2011 πωλείται αντί 290.000 με μετρητά πλέον Φ.Π.Α.

Τότε οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές είναι:

_____	5/1/2011	_____
16 Ασώμ ακινητ		60.000
16.99 Αποσβ ασώμ ακιν		
16.99.01 Αποσβ δικ βιομ ιδιοκ		
16.99.01.00 Αποσβ δικ βιομ ιδιοκ		
16 Ασώμ ακινητ		60.000
16.01 Δικ βιομ ιδιοκτ		
16.01.00 Διπλ ευρεσιτ		
16.01.00.00 Διπλ ευρεσιτ		
Μεταφορά συσσωρευμένων αποσβέσεων στον κύριο λογαριασμό		
_____	do	_____
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		356.700
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο		
38.00.00.00 Ταμείο		
16 Ασώμ ακινητ		290.000
16.01 Δικ βιομ ιδιοκτ		
16.01.00 Διπλ ευρεσιτ		
16.01.00.00 Διπλ ευρεσιτ		
54 Υποχρ από Φ-Τ.		66.700
54.00 Φ.Π.Α		
Είσπραξη από πώληση διπλ ευρεσιτ		
_____	do	_____
16 Ασώματες ακιν		50.000
16.01 Δικαιωμ βιομ ιδ		
16.01.00 Δίπλωμα ευρεσιτ		
16.01.00.00 Δίπλωμα ευρεσιτ		

81 Έκτακτα και ανόργ. αποτελ.	50.000
81.03 Έκτακτα κέρδη	
81.03.05 Κέρδη από μετ δικαιωμ	
81.03.05.00 Κέρδη από μετ δικαιωμ	
Υπολογισμός κερδών από την πώληση διπλ ευρεσιτεχνίας	

---

3<sup>η</sup> Περίπτωση :

Μια επιχείρηση πρόκειται να πουληθεί αντί 200.000€ τοις μετρητοίς σε μια εμπορική εταιρεία. Κατά την μέρα της εξαγοράς οι λογαριασμοί παρουσιάζουν τις παρακάτω Λογιστικές ( καθολικό ) και Τρέχουσες αξίες με βάση τις εκτιμήσεις της επιτροπής του Ν .2190/1920:

Λογαριασμοί	Λογιστική Αξία	Τρέχουσα Αξία
κτίρια	105.000	120.000
έπιπλα	82.000	80.000
αποθέματα εμπ.	48.000	50.000
πελάτες	42.000	40.000
χρηματικά διαθ	1.000	1.000
Σύνολο ενεργ.	278.000	291.000
προμηθευτές	64.000	60.000
Γραμμάτια πλ.	78.000	75.000
Σύνολο παθ.	142.000	135.000

Τότε , το καθαρό ενεργητικό της ατομικής εμπορικής επιχείρησης είναι :

**Σύνολο ενεργ. σε τρέχουσες αξίες 291.000**

- **Σύνολο παθ. σε τρέχουσες αξίες 135.000**

**= Πραγματική αξία 156.000**

και η εταιρεία αποκτά τη « φήμη και πελατεία » της ατομικής επιχείρησης, η οποία υπολογίζεται ως εξής:

**Τιμή αγοράς 200.000**

- **Πραγματική αξία 156.000**

**= Υπεραξία( φήμη και πελατεία) 44.000**

Όταν ολοκληρωθεί η εξαγορά, όλοι οι λογαριασμοί ενεργητικού (μαζί με την υπεραξία) και παθητικού της ατομικής εμπορικής επιχείρησης μεταφέρονται στα βιβλία της εμπορικής εταιρείας με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή:

10/1/2011

11 Κτίρια	120.000	
11.00 Κτίρια-εγκ. κτιρ.		
11.00.00 Κτίρια-εγκ κτιρ		
11.00.00.00 Κτίρια-εγκ κτιρ		
14 Έπιπλα κ λοιπά εξ	80.000	
14.00 Έπιπλα		
14.00.00 Έπιπλα		
14.00.00.00 Έπιπλα		
16 Ασόμ ακιν	44.000	
16.00 Υπεραξία επιχ		
16.00.00 Υπεραξία επιχ		
16.00.00.00 Υπεραξία επιχ		
20 Εμπορεύματα	50.000	
20.00 Αποθ. απογραφής		
20.00.00 Αποθ. απογραφής		
20.00.00.00 Αποθ. απογραφής		
30 Πελάτες	40.000	
30.00 Πελάτες εσωτ		
30.00.00 Πελάτες εσωτ		
30.00.00.00 Πελάτες εσωτ		
50 Προμηθευτές		60.000
50.00 Προμηθ. εσωτ.		
50.00.00 Προμηθ. εσωτ.		
50.00.00.00 Προμηθ. εσωτ.		
51 Γραμμ. πληρωτ.		75.000
51.00 Γραμμ. πληρ. σε €		



51.00.00 Γραμμ. πληρ σε €	
51.00.00.00 Γραμμ. πληρ σε €	
38 Χρημ διαθ.	199.000
38.00 Ταμείο	
38.00.00 Ταμείο	
38.00.00.00 Ταμείο	
Εξαγορά επιχείρησης στις 10/1/2011	
_____	_____

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

## ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ

### Δ.Λ.Π

#### 1. Ορισμός άυλων παγίων κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38

Ο ορισμός των άυλων παγίων, όπως παρέχεται στο ΔΛΠ 38, απαιτεί τα άυλα πάγια να μπορούν να ταυτοποιηθούν. Το κριτήριο της ταυτοποίησης ικανοποιείται, όταν το άυλο πάγιο:

- Είναι ξεχωριστό, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί από την επιχείρηση και να πουληθεί, εκμισθωθεί, εκχωρηθεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης, ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε μαζί με άλλα στοιχεία του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων με κάποια σχετική σύμβαση, ή
- Προκύπτει από συμβατική ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη εάν αυτά τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή ξεχωριστά από την επιχείρηση ή από άλλα δικαιώματα.

Η υπεραξία, η οποία προκύπτει κατά την εξαγορά μιας επιχείρησης, αντιπροσωπεύει πληρωμή της αποκτώσας επιχείρησης για οικονομικά οφέλη τα οποία δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά. Επομένως, ο ορισμός των άυλων παγίων απαιτεί να υπάρχει η δυνατότητα διάκρισης των άυλων παγίων από την υπεραξία.

Ο ορισμός των στοιχείων του ενεργητικού, ως οικονομικών πόρων υπό τον έλεγχο της επιχείρησης εξαιτίας οικονομικών γεγονότων του παρελθόντος από τους οποίους μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση, θέτει δύο επιπλέον διαστάσεις τις οποίες πρέπει να ικανοποιούν τα άυλα πάγια προκειμένου να αναγνωριστούν, τον έλεγχο και τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Τα οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση μπορούν να πάρουν τη μορφή εσόδων από την πώληση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, μειωμένων εξόδων ή άλλων μελλοντικών οικονομικών οφελών. Ενώ ο έλεγχος μπορεί να εξασφαλίζεται από την ισχύουσα νομοθεσία, όπως στην περίπτωση των νομικά κατοχυρωμένων

δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, ή να επιβεβαιώνεται από οικονομικές συναλλαγές, όπως στην περίπτωση της πώληση του πελατολογίου μιας επιχείρησης.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου παραμένει δύσκολος ο έλεγχος στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, όπως στην περίπτωση εκπαίδευσης του προσωπικού, η οποία δημιουργεί πρόσθετες ικανότητες, αλλά δεν αναγνωρίζεται το σχετικό άυλο πάγιο.

## **1.1 Οι Διάφορες Ομάδες Άυλων Παγίων**

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3 αναφέρει τις ακόλουθες ομάδες άυλων παγίων:

- Άυλα πάγια τα οποία έχουν σχέση με το μάρκετινγκ και χρησιμοποιούνται στις διαδικασίες μάρκετινγκ/προώθησης των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών. Παραδείγματα τέτοιων άυλων παγίων αποτελούν: τα εμπορικά σήματα, τα εμπορικά ονόματα, τα ονόματα ιστοτόπων, οι τίτλοι διαφόρων εντύπων και οι συμφωνίες αποχής από ανταγωνιστικές πρακτικές.
- Άυλα πάγια τα οποία έχουν σχέση με τους πελάτες και έχουν δημιουργηθεί λόγω των σχέσεων που έχει αναπτύξει μια επιχείρηση με τους πελάτες της. Παραδείγματα τέτοιων άυλων παγίων αποτελούν: τα πελατολόγια, οι συμβάσεις με πελάτες και τα ανεκτέλεστα υπόλοιπα παραγγελιών( order backlog).
- Άυλα πάγια που έχουν σχέση με διάφορα πνευματικά δικαιώματα, όπως τα συγγραφικά δικαιώματα, τα καλλιτεχνικά και άλλα, η ιδιοκτησία των οποίων προστατεύεται από τη Νομοθεσία.
- Άυλα πάγια που έχουν σχέση με συμβάσεις και αντιπροσωπεύουν την αξία των δικαιωμάτων που προκύπτουν από συμβάσεις. Παραδείγματα τέτοιων άυλων παγίων αποτελούν: τα δικαιώματα χρήσης και λειτουργίας( franchises), τα δικαιώματα εκπομπής, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης φυσικών πόρων, οι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, οι συμβάσεις κατασκευής, διαχείρισης και διαφήμισης καθώς και οι άδειες κατασκευής.

- Άυλα πάγια τα οποία έχουν σχέση με την τεχνολογία και τις διάφορες τεχνολογικές καινοτομίες ή τεχνολογικές εξελίξεις, όπως τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας(patents),τα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών, οι βάσεις δεδομένων, οι χημικές ενώσεις ή συνθέσεις και οι διάφορες βιομηχανικές ή κατασκευαστικές διαδικασίες.
- Η υπεραξία μιας επιχείρησης, η οποία δεν είναι ένα ταυτοποιήσιμο άυλο πάγιο αλλά αποδίδεται σε ολόκληρη την επιχείρηση, αναγνωρίζεται κατά την αγορά μιας επιχείρησης με το ποσό κατά το οποίο τι τίμημα της αγοράς υπερβαίνει την εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού μείον την εύλογη αξία των υποχρεώσεων, δηλαδή την εύλογη αξία της καθαρής θέσης.

## 1.2 Γενικά Περί Απόκτησης Άυλων Παγίων

Η διοίκηση μιας επιχείρησης θα εκτιμήσει τα αναμενόμενα μελλοντικά οφέλη που θα εισρεύσουν, χρησιμοποιώντας λογικές και βάσιμες υποθέσεις οι οποίες θα αναφέρονται στις οικονομικές συνθήκες που θα ισχύουν καθ' όλη την ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου. Η πιο αξιόπιστη εκτίμηση των αναμενόμενων μελλοντικών οφελών θεωρείται αυτή που βασίζεται σε εξωτερικά στοιχεία.

Οι περιπτώσεις απόκτησης άυλων παγίων είναι οι ακόλουθες 5:

- Μεμονωμένη απόκτηση
- Απόκτηση κατά την εξαγορά επιχείρησης
- Απόκτηση με ανταλλαγή
- Απόκτηση με κρατική επιχορήγηση
- Εσωτερική παραγωγή( ιδιοπαραγωγή)

Κατά τη **MEMONΩΜΕΝΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ** το κόστος ενός άυλου παγίου αποτελείται από:

- Την τιμή αγοράς μειωμένη κατά το ποσό των εκπτώσεων και αυξημένη κατά το ποσό των φόρων και των δασμών εισαγωγής.
- Τα κόστη που αποδίδονται στη διαδικασία προετοιμασίας του παγίου προκειμένου να καταστεί έτοιμο για την προτιθέμενη χρήση, όπως τις

αμοιβές των εργαζομένων, τις αμοιβές τρίτων και τα κόστη ελέγχου της σωστής λειτουργίας του παγίου.

Στο κόστος ενός άυλου παγίου δεν περιλαμβάνονται:

- Τα κόστη εισαγωγής ενός νέου προϊόντος , δηλαδή τα έξοδα διαφήμισης.
- Τα κόστη μετεγκατάστασης σ' ένα νέο χώρο και τα κόστη απόκτησης ενός νέου πελάτη.
- Τα κόστη εκπαίδευσης του προσωπικού .
- Τα έξοδα διοίκησης και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα .
- Οι τόκοι χρηματοδότησης της αγοράς του παγίου εκτός εάν ακολουθείται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23, το οποίο επιβάλλει κεφαλαιοποίηση των τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου κατασκευής .

Η διαδικασία καθορισμού του κόστους ενός παγίου παύει , όταν το πάγιο είναι έτοιμο για την προτιθέμενη από τη διοίκηση χρήση .Επομένως , κόστη τα οποία υφίσταται η επιχείρηση από τη φάση αυτή και μετά , όπως κόστη λόγω αδράνειας του παγίου , ενώ είναι έτοιμο για λειτουργία , ή ζημιές μέχρι να αυξηθεί η ζήτηση των προϊόντων που παράγονται δεν περιλαμβάνονται στο κόστος του παγίου.

Ως κόστος ενός άυλου παγίου το οποίο αποκτάται κατά την **ΕΞΑΓΟΡΑ ΜΙΑΣ ΑΛΛΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ** θεωρείται η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης της επιχείρησης .Επιπλέον, η αποκτώσα επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίσει , ξεχωριστά από την υπεραξία , ένα άυλο πάγιο του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα ακόμα και αν αυτό το άυλο πάγιο δεν είχε αναγνωρισθεί από την αποκτώμενη επιχείρηση πριν από την ημερομηνία απόκτησης, όπως ένα πρόγραμμα έρευνας και ανάπτυξης το οποίο βρίσκεται σε εξέλιξη.

Η εύλογη αξία ενός άυλου παγίου μπορεί να καθορισθεί με τους εξής τρόπους:

- Από την τρέχουσα τιμή προσφοράς του άυλου παγίου ή την τιμή διεξαγωγής της πιο πρόσφατης αγοραπωλησίας του, εφόσον λειτουργεί μία ενεργός αγορά .

- Από το ποσό που θα είχε καταβάλλει η επιχείρηση για την απόκτησή του σε μια καθαρά εμπορική συναλλαγή μεταξύ πρόθυμων μερών τα οποία έχουν την καλύτερη δυνατή γνώση των συνθηκών της αγοράς .
- Με τη βοήθεια τεχνικών οι οποίες βασίζονται είτε στην προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών από το άυλο πάγιο είτε στη χρήση δεικτών από πρόσφατες συναλλαγές για συγκρίσιμα πάγια, όπως τιμής προς κέρδη ή τιμής προς πωλήσεις.

Υπάρχουν , βέβαια, περιπτώσεις όπου η εύλογη αξία ενός άυλου παγίου κατά την εξαγορά μιας επιχείρησης δεν μπορεί να καθοριστεί ,όπως όταν το πάγιο προκύπτει από δικαιώματα τα οποία απορρέουν από τον Νόμο ή από συμβάσεις , και επιπλέον είτε δεν μπορεί να διαχωριστεί το πάγιο είτε μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορία αγοραπωλησιών ανάλογων παγίων .Μπορεί επίσης η εύλογη αξία να εξαρτάται από μεταβλητές οι οποίες δεν μπορεί να μετρηθούν.

Στην περίπτωση ενός προγράμματος έρευνας ή ανάπτυξης σε εξέλιξη το οποίο αποκτάται είτε μεμονωμένα είτε κατά την εξαγορά μιας άλλης επιχείρησης και ικανοποιεί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως άυλο πάγιο ,μόνο τα έξοδα ανάπτυξης μετά την ημερομηνία αγοράς του προστίθενται στην λογιστική αξία του αποκτώμενου προγράμματος , εφόσον ικανοποιούν τα απαραίτητα κριτήρια αναγνώρισης.

Ως κόστος κτήσης των άυλων παγίων τα οποία αποκτώνται σε **ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ** με άλλα μη νομισματικά στοιχεία του ενεργητικού θεωρείται η εύλογη αξία τους εκτός εάν το οικονομικό γεγονός της ανταλλαγής στερείται οικονομικής σημασίας ή δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα ούτε η εύλογη αξία του στοιχείου που λαμβάνεται ούτε αυτού που δίνεται. Στην περίπτωση αυτή ως κόστος θεωρείται η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού που παραδίδεται.

Στην περίπτωση απόκτησης άυλων παγίων με **ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ**, όπως άδειες εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων, τότε η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει το πάγιο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία. Εναλλακτικά, η επιχείρηση μπορεί να

αναγνωρίσει το άυλο πάγιο με ένα ενδεικτικό ποσό προσαυξημένο κατά το ποσό των δαπανών που απαιτούνται προκειμένου να καταστεί το πάγιο έτοιμο για την προκαθορισμένη χρήση του. Αυτός ο τρόπος αναγνώρισης αποτελεί ουσιώδη απόκλιση από τη φιλοσοφία και την πρακτική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

### **1.3 Εσωτερικά Δημιουργούμενη Υπεραξία**

Η υπεραξία η οποία δημιουργείται από την ίδια την επιχείρηση δεν αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο, γιατί δεν είναι ταυτοποιήσιμη, δηλαδή δεν μπορεί να διαχωριστεί και δεν προκύπτει από κάποια νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα. Η διαφορά που υπάρχει μεταξύ χρηματιστηριακής και λογιστικής αξίας μιας επιχείρησης μπορεί να οφείλεται σε μια σειρά από παράγοντες, πέρα από την υπεραξία, που επηρεάζουν τη χρηματιστηριακή αξία.

### **1.4 Αποτίμηση Άυλων Παγίων**

Μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει να αποτιμήσει τα άυλα πάγια είτε στο κόστος κτήσης, σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους, είτε στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής. Εάν ακολουθηθεί το δεύτερο, τότε όλα τα άυλα πάγια τα οποία ανήκουν στην ίδια ομάδα πρέπει να αποτιμηθούν στο αναπροσαρμοσμένο ποσό, εκτός εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα άυλα πάγια. Μια ομάδα παγίων περιλαμβάνει ένα σύνολο παγίων παρόμοιας φύσης και χρήσης στη λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα, τα εμπορικά σήματα(brands), τα δικαιώματα παραγωγής(industrial property rights, operating rights and patents), τα συγγραφικά δικαιώματα( publishing titles), τα προγράμματα Η/Υ, καθώς και τα άυλα πάγια στη φάση της ανάπτυξης αποτελούν ξεχωριστές ομάδες άυλων παγίων.

- Η αποτίμηση στο κόστος κτήσης, σύμφωνα με το υπόδειγμα του κόστους απαιτεί την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του παγίου από το κόστος κτήσης.

- Η αποτίμηση στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής απαιτεί τα άυλα πάγια μετά την αρχική αναγνώριση να εμφανίζονται σε ένα αναπροσαρμοσμένο ποσό, το οποίο είναι η εύλογη αξία τους την ημέρα της αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας.

Η εύλογη αξία καθορίζεται από μια ενεργό αγορά, δηλαδή μια αγορά όπου τα άυλα πάγια τα οποία συναλλάσσονται είναι ομοιογενή, πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορούν να βρεθούν ανά πάσα στιγμή και οι τιμές είναι γνωστές στο κοινό.

Εάν για ένα άυλο πάγιο σε μια ομάδα αναπροσαρμοσμένων άυλων παγίων δεν μπορεί να καθοριστεί η εύλογη αξία του, γιατί δεν υπάρχει ενεργός αγορά, το πάγιο θα αποτιμηθεί στο κόστος του μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας. Επιπλέον, εάν η εύλογη αξία δεν μπορεί να καθοριστεί από κάποιο χρονικό σημείο και μετά με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, ως λογιστική αξία θεωρείται η εύλογη αξία του άυλου παγίου κατά την τελευταία αναπροσαρμογή μείον τις μεταγενέστερες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες ζημιές λόγω μείωσης της αξίας.

Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται με τέτοια συχνότητα, ώστε η λογιστική αξία του παγίου να μη διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει την αναπροσαρμογή άυλων παγίων που δεν έχουν ήδη αναγνωριστεί ή την αρχική αναγνώριση των άυλων παγίων με ποσό διαφορετικό από το κόστος.

Στην περίπτωση που η λογιστική αξία ενός άυλου παγίου αυξηθεί εξαιτίας της αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστωθεί στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων αποθεματικό αναπροσαρμογής. Η αύξηση αυτή, όμως, θα πιστωθεί σε λογαριασμό της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης στο βαθμό που αναστρέφει μια προγενέστερη μείωση λόγω αναπροσαρμογής του ίδιου παγίου, η οποία είχε αναγνωριστεί σε λογαριασμό της.

Στην περίπτωση που η λογιστική αξία ενός άυλου παγίου θα μειωθεί εξαιτίας της αναπροσαρμογής, η μείωση θα χρεωθεί σε λογαριασμό της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Η μείωση αυτή θα χρεωθεί στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων αποθεματικό αναπροσαρμογής στο βαθμό που αναστρέφει μια προγενέστερη αύξηση λόγω αναπροσαρμογής του ίδιου άλλου παγίου, η οποία είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια.



Το αποθεματικό αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθεί στο υπόλοιπο εις νέο είτε εξολοκλήρου κατά τη στιγμή του άυλου παγίου είτε τμηματικά στο τέλος κάθε χρήσης. Το ποσό που μεταφέρεται στην τελευταία αυτή περίπτωση ισούται με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης του άυλου παγίου το οποίο αποτιμάται στην εύλογη αξία και της απόσβεσης η οποία υπολογίζεται με βάση το κόστος κτήσης.

## 1.5 Οι Αποσβέσεις Των Άυλων Παγίων

Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των άυλων παγίων καθορίζει και τον τρόπο αναγνώρισης των αποσβέσεων. Για ένα άυλο πάγιο με καθορισμένη ωφέλιμη ζωή αναγνωρίζονται αποσβέσεις κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, ενώ για ένα με ακαθόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις, αλλά μόνο ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του.

Οι ακόλουθοι παράγοντες μπορούν να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου παγίου:

- Η αναμενόμενη χρήση του και ο ρόλος της διοίκησης στην αποτελεσματική χρήση του.
- Η φάση του κύκλου ζωής που βρίσκεται το πάγιο.
- Η τεχνολογική ή η εμπορική απαξίωσή του.
- Οι μεταβολές στη ζήτηση για τα προϊόντα που παράγει.
- Οι αντιδράσεις των ανταγωνιστών που υπάρχουν στον κλάδο και πιθανών νέων.
- Το επίπεδο των εξόδων συντήρησης που απαιτείται προκειμένου η επιχείρηση να αποκομίσει τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη.
- Η εξάρτηση της ωφέλιμης ζωής του από αυτήν άλλων παγίων.
- Η περίοδος ελέγχου του παγίου και των οικονομικών οφελών που αποδίδει και η οποία μπορεί να καθορίζεται από το Νόμο ή από συμβάσεις που έχει συνάψει η επιχείρηση. Σε περίπτωση όμως που το άυλο πάγιο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για χρονικό διάστημα

μικρότερο της περιόδου που επιτρέπει ο Νόμος, τότε ως ωφέλιμη ζωή του θεωρείται το μικρότερο αυτό διάστημα.

Η απόσβεση ενός άυλου παγίου αποτελεί κατανομή του αποσβεστέου ποσού στα διάφορα έτη ωφέλιμης ζωής του κατά συστηματικό τρόπο και θεωρείται έξοδο, εκτός εάν περιληφθεί στη λογιστική αξία ενός άλλου στοιχείου του ενεργητικού, για παράδειγμα των αποθεμάτων σύμφωνα με το ΔΛΠ 2. Η απόσβεση αρχίζει όταν το πάγιο είναι έτοιμο για χρήση και σταματά όταν το πάγιο εντάσσεται στα διαθέσιμα προς πώληση ή όταν διαγράφεται οριστικά.

Ως αποσβεστέο ποσό θεωρείται το κόστος κτήσης μείον την υπολειμματική αξία του παγίου. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου παγίου με καθορισμένη ωφέλιμη ζωή συνήθως είναι μηδέν εκτός αν υπάρχει δέσμευση αγοράς από τρίτους στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή πιθανολογείται ότι θα υπάρχει ενεργός αγορά για το συγκεκριμένο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και η υπολειμματική αξία μπορεί να καθοριστεί από αυτή την αγορά.

Οι διάφορες μέθοδοι απόσβεσης όπως του σταθερού ποσοστού, του μειούμενου ποσοστού και των μονάδων παραγωγής πρέπει να χρησιμοποιούνται με συνέπεια εκτός αν υπάρχει αλλαγή στον τρόπο ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών του παγίου. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 θεωρεί ότι οι συσσωρευμένες αποσβέσεις οποιασδήποτε μεθόδου σπάνια πρέπει να είναι μικρότερες αυτών που θα είχαν αναγνωριστεί με τη μέθοδο του σταθερού ποσοστού απόσβεσης, εκφράζοντας έτσι μια προτίμηση για την τελευταία.

Η μέθοδος απόσβεσης, η ωφέλιμη ζωή και η υπολειμματική αξία πρέπει να επανεξετάζονται στο τέλος κάθε χρήσης. Για πάγια με καθορισμένη ωφέλιμη ζωή μεταβολές στην αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή και στην υπολειμματική αξία αναγνωρίζονται ως αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων.

Για άυλα πάγια με ακαθόριστη ωφέλιμη ζωή στα οποία δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις γίνεται εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής τους κάθε έτος. Εάν εξαιτίας της εκτίμησης αυτής επιβάλλεται η μεταβολή της ωφέλιμης ζωής από ακαθόριστη σε καθορισμένη τότε η μεταβολή αναγνωρίζεται στην τρέχουσα και στις μελλοντικές χρήσεις ως μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης.

Ειδικά τα άυλα πάγια με ακαθόριστη ωφέλιμη ζωή αλλά και όλα τα υπόλοιπα, θα πρέπει να εξετάζονται για πιθανή μείωση της αξίας τους. Η εξέταση αυτή επιβάλλει τη σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού, το οποίο είναι το μεγαλύτερο μεταξύ αξίας χρήσης και εύλογης αξίας μειωμένης κατά τα κόστη διάθεσης, με τη λογιστική αξία του παγίου και την αναγνώριση της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας κατά το ποσό που η λογιστική αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό.

Εξ' αιτίας των παραπάνω επανεκτιμήσεων προκύπτουν διαφοροποιήσεις στις αποσβέσεις, διαφορές λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων και ως εκ τούτου προκύπτει και η λεγόμενη αναβαλλόμενη φορολογία.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση ΑΒΓ απέκτησε ένα εμπορικό σήμα με ακαθόριστη ωφέλιμη ζωή, καθώς τα προϊόντα με αυτή την εμπορική επωνυμία αναμένεται να φέρουν ταμειακές εισροές για ένα ακαθόριστο χρονικό διάστημα. Το ποσό που κατάβαλε για την απόκτησή του την 1/1/2011 ανέρχεται σε 95.000.000€ Την 1/1/2015 η διοίκηση της επιχείρησης εκτιμά ότι οι ταμειακές εισροές θα μειωθούν κατά 25%, αλλά θα συνεχίσουν να εισρέουν στην επιχείρηση για ένα ακαθόριστο χρονικό διάστημα.

Η μείωση των ταμειακών εισροών από το εμπορικό σήμα συνεπάγεται και μια μείωση του ανακτήσιμου ποσού, το οποίο ανέρχεται σε 71.250.000€ Επομένως, την 1/1/2015 η επιχείρηση θα αναγνωρίσει τη ζημιά λόγω μείωσης της αξίας με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή:

_____	01/01/2015	_____
81.02.99.00	Ζημιά λόγω μείωσης αξίας εμπ.	23.750.000
16.01.02.00	Εμπορικό	σήμα
23.750.00		
Ζημιά λόγω μείωσης της αξίας του εμπορικού σήματος		
_____		_____

Εφόσον το εμπορικό σήμα έχει ακαθόριστη ωφέλιμη ζωή, δεν θα αναγνωρίζονται αποσβέσεις, αλλά θα εξετάζεται μόνο αν έχει μειωθεί η λογιστική αξία του στο τέλος κάθε έτους, οπότε και θα αναγνωρίζονται οι σχετικές ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Με την εκπόνηση αυτής της εργασίας κατανοήσαμε τη σημασία και τη λειτουργία των ασώματων ακινητοποιήσεων μέσα σε μια επιχείρηση καθώς και τις διαφορές στο λογιστικό χειρισμό τους από τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ.

Τέλος, θα θέλαμε εκ των προτέρων να ζητήσουμε την κατανόησή και την ευμενή αντιμετώπισή σας απέναντι στην εργασία μας προσβλέποντας σε μια θετική αξιολόγησή της.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ
- WWW.TAXNEWS.INFO/FOROLOGIKI-ANAMOTFOSI/
- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Χ. ΓΚΙΚΑΣ Γ' ΕΚΔΟΣΗ
- ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΔΗΜΑΡΑ 2004
- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ: ΒΑΣΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΣΕ ΕΘΝΙΚΟ & ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ, ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΒΑΣ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ 2010
- <http://www.power-tax.gr>
- <http://www.taxheaven.gr/laws>
- ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΧΕΒΑΣ
- [www.hrima.gr/article.asp](http://www.hrima.gr/article.asp)
- ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΚΟΝΤΑΚΟΣ Ι. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΕΛΛΗΝ»
- ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ, ΠΕΤΡΙΔΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ (2010), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΘΕΩΡΙΑ & ΠΡΑΞΗ, Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Μ. ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΥ-Α. ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ Ο.Ε.
- ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ
- ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ: Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ Η ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΘΗΝΩΝ - Ο ΚΛΑΔΟΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2009